# شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجزائري

رابح بن زارع
كلية الحقوق والعلوم السياسية- جامعة باجي مختار-عنابة

**ملخص**

*انطلاقا من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كرس المشرع الجزائري نظاما ضريبيا خاصا بمجمع الشركات. وهو ما يطلق على تسميته بنظام الدمج الجبائي الذي يتوقف تطبيقه على لزوم توافر جملة من الشروط يمكن إجمالها في فئتين أولاهما تتعلق بالشروط العامة وهي مرتبطة بشكل الشركة وطبيعة نشاطها، وثانيهما تتعلق بالشروط الخاصة، منها ما يخص الشركة الأم ومنها ما هو مرتبط بالشركات التابعة.*

***الكلمات المفاتيح: الدمج الجبائي، الشركة الأم، الشركة التابعة، الميزانية الموحدة.***

***Résumé***

*Le législateur algérien, conformément à l'article 138 bis du code des impôts directs et des taxes assimilées, a élaboré un régime spécifique appelé : " Régime d'intégration Fiscale". Afin de mettre en œuvre ce régime, le présent article traite des deux séries de conditions nécessaires à son application: des conditions générales relatives à la forme et à la nature de la société et ses activités; et des conditions particulières relatives à la société mère ou aux sociétés qu'elles soient mères ou filiales.*

***Mots clés : Intégration fiscale, société mère, société filiale, Bilan consolidé.***

***Abstract***

*In order to implement the system of « tax integration », the article 138 A of the direct tax code and the assimilated ones mentions two series of conditions: the first are attached to the activities form and the nature of every member of the company « general condition », whereas the second are related to the mother or filial companies « particular condition ».*

***Keywords: Group companies, mother company, filial company, tax integration system.***

**مقدمـــة:**

منح المشرع الجزائري امتيازا جبائيا لمجمعات الشركات، بحيث يمكن لهذه الأخيرة الاستفادة من تطبيق نظام ضريبي خاص، خروجا على القواعد العامة الضريبية التي تخضع لها باقي الأشخاص والفئات المكلفة بالضريبة.

يسمح النظام الخاص المنصوص عليه لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 1997[1]، بتجميع نتائج الشركات الأعضاء في المجمع على مستوى الشركة الأم التي تخضع لوحدها للضريبة على مجمل الأرباح المحققة من قبل أعضائها وهو بذلك يشكل حافزا للمؤسسات الكبرى التي تمتلك جزءا هاما من رأس مال الشركات التابعة لها، فضلا عن المزايا التي لا نجد لها مثيلا عند تطبيق القواعد الضريبية العامة ، ولا سيما على مستوى الضرائب على رقم الأعمال وتجميع الربح[2]. وهو ما يؤدي بنا إلى القول بأن تطبيق نظام جبائي خاص بمجمعات الشركات من شأنه أن يوفر لهذه الأخيرة اقتصاديات ضريبية هامة [3].

يكون المشرع الجزائري بذلك قد أحسن في فرض أحكام جبائية خاصة بالمجمعات، لأن تطبيق القواعد العامة الضريبية يبدو غير مناسب ولا يتلائم تماما مع طبيعة هذه الهياكل المؤسساتية الحديثة، بل إن تطبيقها يثير مشاكل جبائية خاصة، تتعلق بمبدأ الحياد الضريبي، ومبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية وازدواجية الخضوع الجبائي.

تبدو مشكلة الازدواج الضريبي واضحة انطلاقا من واقع أنه للوصول إلى المستفيد النهائي فإن الربح الأساسي وجب أن يمر عبر عدة شركات، فحينما تحقق الشركة التابعة أرباحا، فإن هذه الأخيرة تخضع للضريبة على أرباح الشركات، وعقب ذلك تعمل هذه الشركة على توزيع الأرباح على شركاءها وبالتالي على الشركة الأم، وعليه فإن هذه الأخيرة تخضع للضريبة على الأرباح الموزعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، ثم أن الشركة الأم تقوم بتوزيع الأرباح بدورها على شركائها الذين يخضعون للضريبة على الدخل، فذات الربح يخضع للضريبة ثلاث مرات في آن واحد، عند تحقيقه بشكل أساسي، ثم عند توزيعه مرتين [4]، ويمكن علاوة على ذلك أن يشتد وضع الازدواج الضريبي إذا كان المجمع يتكون من هيكلة أكثر تفرعا [5].

لأجل تجنب مشكلة الازدواج الضريبي نص المشرع على نظام خاص، من شأنه أن يوفر مرونة للقواعد العامة الجبائية وهو ما يعرف بنظام الدمج الجبائي لنتائج مجمع الشركات، مع تطبيق نظام إعفاء الأرباح الموزعة من الخضوع الضريبي.

يجد النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات مبرره علاوة على ما تقدم، أنه إذا ما اعتمدنا على القواعد الضريبية العامة، فإن ذلك سيؤدي بالإدارة الجبائية حتما إلى معاملة كل شركة تابعة للمجمع على حدا، وبشكل مستقل، تطبيقا لمبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية[6] وبغض النظر عن انتماءها للمجمع الذي لا يعترف له بوجود قانوني[7]. وهو ما لا يخدم المصالح الاقتصادية للمجمعات التي تعتبر كيانا اقتصاديا موحدا ومتكاملا [8] يؤدي ذلك إلى ضرورة الاستغناء أو الابتعاد قدر الإمكان عن تطبيق القواعد الضريبية التي تعتمد على مبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية، وذلك بتفضيل وإعطاء أولوية للعامل الاقتصادي للمجمعات التي تلعب دورا هاما في النسيج الاقتصادي للدولة.

يضاف إلى ما تقدم، أن خيار الشركة الأم بين إنشاء شركات فرعية أو شركات تابعة يؤثر على احترام مبدأ الحياد الضريبي [9] المعمول به في القواعد الضريبية العامة، بل ولأجل تحقيق وتكريس

هذا المبدأ على الأقل في بعض الحالات– فإنه يتعين تطبيق نظام تجميع النتائج الذي يخالف ويناقض مبدأ شخصية الضريبة التي تعني الخضوع الضريبي لكل شخص معنوي بشكل مستقل، وعليه، يعد الدمج الجبائي لنتائج المجمع نظاما موجها بالأساس إلى ضمان الحياد الضريبي باتجاه الهياكل الاقتصادية وتمتين قدرات المؤسسات الجزائرية، انطلاقا من واقعة أن معظم الأنظمة الجبائية الأجنبية تعرف بدورها وتطبق نظاما ضريبيا مماثلا[10]

**الإشكالية:**

على الرغم من عناية المشرع الجبائي بالمجمعات من خلال سماحه بجواز خضوعها لنظام ضريبي خاص بها تختلف أحكامه عما تمليه القواعد الضريبية التي تحكم بقية أنواع الشركات التجارية الأخرى، وعلى الرغم من المزايا الجبائية التي يتيحها تطبيق النظام الخاص، إلا أن هاجس المشرع يبقى قائما رغم إرادته في تمرير النظام وذلك بدليل أنه لا يسمح بتطبيقه بشكل آلي وتلقائي، بل جعله مرهونا بتوفر شروط متعددة نص عليها القانون واجتهدت الإدارة الجبائية في شرحها.

لأجل ذلك تظهر الحاجة الملحة لمعرفة تفاصيل هذه الشروط، ومدى علاقتها بمزايا النظام الخاص، بل ويثار التساؤل عن المغزى من فرضها أساسا؟ فهل يريد المشرع من خلالها تضييق نطاق تطبيق النظام الخاص إلى أبعد الحدود؟ أليس في فرضها بشكل صارم إفراط قد يعرقل التطور والتوسع الاقتصادي الذي ترغب فيه المجمعات عموما وتسعى إلى تحقيقه؟ ثم هل يعي المشرع بأن تخلف أحد هذه الشروط سيؤدي آليا إلى معاملة مجمع الشركات على أساس استقلالية كل عضو بما قد ينجم عنه فرضا مزدوجا للضريبة وبما يتعارض بالنتيجة مع المبادئ الضريبية التي تقضي بتجنب الازدواج الضريبي؟ وانطلاقا من هذه الشروط المفروضة كيف ينبغي خلق توازن فيما بين مصالح الخزينة العمومية والمصالح الاقتصادية لمجمعات الشركات؟ للإجابة على ذلك ينبغي الوقوف بشيء من التفصيل على الشروط التي فرضها المشرع وذلك من خلال مطلبين يتضمن أولهما الشروط العامة التي تطبق على جميع الشركات، بينما يتعلق الثاني بالشروط الخاصة بكل شركة على حدا.

**المطلب الأول: الشروط العامة لتطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.**

لأجل تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يفرض المشرع الجزائري جملة من الشروط العامة تظهر من خلال نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي ورد فيه بأنه" لتطبيق الأحكام أعلاه، تجمّع الشركات يعني كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم، مستقلة قانونا، تدعى الواحدة منها "**الشركة الأم** " تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء " تحت تبعيتها... "

يضاف إلى ذلك أن الفقرة الأولى من ذات النص تقرر جملة من الاستثناءات المتعلقة بقابلية الخضوع لنظام المجمعات الجبائية، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بالشركات البترولية، والشركات التي تنظم علاقاتها بقوانين أخرى إلى جانب القانون التجاري.

على هذا الأساس يمكن القول بأن المعيار الذي اعتمده المشرع إنما هو معيار قانوني مزدوج، يتعلق بشكل الشركة من جهة، وبطبيعة نشاطها من جهة أخرى.

**الفرع الأول/ شكل ا لشركة:**

يبدو واضحا أن المشرع الجزائري يعتبر الشركات المساهمة وحدها، المؤهلة للخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات، وذلك بدليل أنه يكرس مفهوما للمجمع الجبائي مفاده "أنه كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونا"

يعني ذلك أن النص التشريعي يستثني بشكل صريح جميع أشكال الشركات الأخرى المعروفة في القانون التجاري.

وعليه – وبحسب النص– لا يمكن للشركة سواء كانت تابعة أو أم، أن تستفيد من تطبيق هذا النظام الخاص إلا إذا كانت تمارس نشاطها تحت شكل شركة أسهم حصريا، وهو ما يقصي آليا باقي الأشكال الأخرى للشركات سواء كانت شركات أشخاص كالتضامن، أو التوصية البسيطة أو كانت موصوفة كشركات أموال خارج غطاء شركة الأسهم مثل شركات التوصية بالأسهم[12].

من جهة أخرى، ينبغي– بحسب النص دائما– أن تتمتع الشركة بالشخصية القانونية المستقلة، وهو ما يعني أن جميع أشكال الشركات التي تفتقد الشخصية المعنوية كشركات المحاصة [13]،أو الشركة المنشأة من الواقع [14]، لا يمكن لها الاستفادة من أحكام النظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

بناءا على ذلك، يكون المشرع الجزائري قد حصر مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات على شكل وحيد وحصري وهو شكل الشركة ذات الأسهم، ويستوي أن تكون مسعرة بالبورصة من دونها [15]

تؤكد التعليمة الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 1997/04/13. على ذلك بقولها "وحدها شركات المساهمة مؤهلة للخضوع لنظام مجمع الشركات، وعليه تستثنى الشركات المنظمة تحت شكل آخر مثل الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركات التضامن وغيرها... "

يبدو أنه لا يوجد مبرر واضح وجلي، للقيد الذي وضعه المشرع الجزائري المتعلق بشكل الشركة، بل إن إقصاء باقي أنماط الشركات الأخرى ليس له ما يبرره ولا ما يفسره منطقيا، خصوصا أن مجمع الشركات غالبا ما يضم أعضاء" تتمثل في شركات منظمة تحت أشكال مختلفة .

يمكن أن نستنتج مما سبق أنه يتعين التمييز بين مفهوم مجمع الشركات من الناحية الجبائية عنه من الناحية القانونية، لأنه إذا كان يعني من وجهة النظر القانونية تجمع عدة شركات مهما كان شكلها القانوني وخضوعها لإدارة وسيطرة الشركة الأم بفضل استحواذ هذه الأخيرة على جزء من رأسمالها ولو بشكل غير مباشر .[16] فإن المجمع من وجهة النظر الجبائية يعني بخلاف ذلك تجمع شركتين أو أكثر، تسمى الأولى الشركة الأم وهي بالضرورة شركة ذات أسهم، تسيطر على باقي الشركات الأخرى بامتلاكها مباشرة 90 % على الأقل من رأسمالها والتي وجب أن تكون هي الأخرى بالضرورة شركات ذات أسهم.

وخلافا لما اشترطه المشرع الجزائري، اتجه المشرع الفرنسي إلى الاعتماد على معيار واضح ومحدد، وهو المتمثل في ضرورة خضوع الشركات التابعة للمجمع بما في ذلك الشركة الأم لنظام فرض الضريبة على أرباح الشركات، حتى يمكنها الاستفادة من النظام الجبائي المميز [17]. كما ذهبت الإدارة الجبائية الفرنسية عكس ما هو عليه الحال بالنسبة للإدارة الجبائية الجزائرية إلى تشكيل قائمة مفصلة بأشكال الشركات والمؤسسات التي تقبل

الاستفادة من نظام الدمج الجبائي، واتجهت بشكل عام إلى قبول كل الأشخاص المعنوية التي ينبئ مجموع نتائج نشاطها إلى الخضوع لنظام الضريبة على أرباح الشركات [18]

يتعين وفقا للنص التشريعي الجزائري أن تتمتع الشركة الأم بالشخصية المعنوية المستقلة، بطريقة تسمح لها بتملك حقوق داخل شركة تابعة. وعليه فإن الشركة الجديدة، لا يمكن لها أن تكون جزءا من مجمع الشركات إلا إذا تم قيدها في السجل التجاري[19]، وبنفس الكيفية إذن يتعين على التابعة أن تكون متمتعة بالشخصية المعنوية ورأس مال خاص بما يسمح للأم بتملك جزء هام منه.

يختلف موقف المشرع الجزائري عن نظيره الفرنسي، ليس فقط فيما يتعلق بشكل الشركة، وإنما أيضا فيما يتعلق بطبيعة نشاطها.

***الفرع الثاني/ طبيعة نشاط الشركة:***

تقضي الفقرة الأولى من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه "يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في صلب هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية... "

وانطلاقا من النص، يكون المشرع الجزائري قد استثنى بصريح العبارة "الشركات البترولية " من إمكانية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

يعتبر قطاع النشاط البترولي ومشتقاته والخدمات المتصلة به من القطاعات الحيوية في البلاد. وهو يحقق أعلى نسبة من الإيرادات العامة للدولة [20].

ومع أن التعليمة الإدارية الصادرة في 1997/04/13 لم تورد مبررات إقصاء الشركات البترولية، غير أنه يمكن القول أن هذا النوع من النشاط تحكمه قوانينه الخاصة به، وعقود شراكة وامتياز، ولعل ذلك هو السبب في إقصائها، حتى لا تستفيد من امتيازات مزدوجة.

غير أن الملفت للإنتباه أن المرسوم التنفيذي رقم 02-303 [21]، المحدد والمنظم لصلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ينص على إنشاء مديرية كبريات الشركات، وتختص هذه الأخيرة بالمراقبة والمعالجة الجبائية لمجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، ومن بينها الشركات البترولية.

بالمقابل، لم ينص المشرع الفرنسي على أي شرط يتعلق بطبيعة نشاط الشخص المعنوي العضو بالمجمع الجبائي، فهذا الأخير يمكن أن يمارس أي نشاط مهما كان، فالعبرة بحسب التشريع الفرنسي[22] ليست بطبيعة النشاط وإنما هي بنمط الخضوع الضريبي للنتائج المتحصل عليها. وعليه، فإنه يمكن أن يستجيب النشاط الاجتماعي للشركة إلى العائدات العقارية أو الأرباح الصناعية التجارية أو الأرباح غير التجارية أو الفلاحية، كما يمكن للشركة أن تكون قابضة بأتم معنى الكلمة، ولا تمارس سوى مهام تسيير أسهم المشاركة في رأس المال [23]

علاوة على ما تقدم يستثني المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات، الشركات التي تنظم علاقاتها بقوانين أخرى إلى جانب القانون التجاري، ويجد ذلك مصدره في المادة 138 مكرر المذكورة آنفا والتي جاء فيها أن "الشروع في الأشغال للعلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع بالمفهوم الجبائي يجب أن يكون مسيرا أساسا بأحكام القانون التجاري "

تضمنت التعليمة الإدارية رقم 97/07، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب تحليلا لما ورد في النص التشريعي إذ يتعلق الأمر بالشركات القابضة

العمومية والمؤسسات العمومية الاقتصادية التي يمتلك رأسمالها الاجتماعي من طرف تلك القابضة، بحيث لا يمكنها تكوين مجمعات بالمفهوم الجبائي لكون علاقاتها منظمة وفق الأمر 25/95 [24] المتعلق بتسيير رؤوس أموال الدولة المتاجر بها الذي كان ساري المفعول عند صدور النص الجبائي. غير أن الاستثناء القانوني الخاص بالشركات القابضة العمومية يسمح للمؤسسات العمومية الاقتصادية والخاصة التي يؤول رأسمالها الاجتماعي إلى ملكية القابضة بنسبة 90 % أو أكثر، أن تستفيد من نظام مجمع الشركات بصفة شركة أم إلى جانب الشركات التابعة لها، بشرط أن يكون امتلاك رأس المال الاجتماعي قد تم بشكل مباشر، وإذا استوفت شروطا قانونية أخرى . مع أن التعليمة الإدارية السابق ذكرها قد أشارت إلى هذه الإمكانية دون تبيان ماهية الشروط المقصودة.

***المطلب الثاني/ الشروط الخاصة لتطبيق النظام الجبائي لمجمع الشركات:***

علاوة على الشروط العامة التي تطبق على جميع الشركات العضو بالمجمع الجبائي، سواء كانت شركة أم شركة تابعة، والتي تتمثل في ضرورة إتباع شكل معين من أشكال الشركات التجارية وهو شركة الأسهم، مع استثناء الشركات البترولية. فإن المشرع الجبائي ينص أيضا على شروط أخرى خاصة بالشركة الأم (الفرع الأول ) وكذا بالشركة التابعة (الفرع الثاني)

***الفرع الأول/ الشروط الخاصة بالشركة الأم:***

يظهر نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة شروط خاصة بالشركة رأس المجمع، تتعلق بوجوب تملك نسبة من رأس مال الشركات التابعة، وعدم جواز تملك الرأسمال الاجتماعي للشركة الأم (ثانيا)

***اولا/ وجوب تملك نسبة من رأسمال الشركة التابعة:***

تقضي المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة على ضرورة تملك الشركة رأس المجمع نسبة قدرها90 % على الأقل من رأسمال الشركات التابعة لها وذلك بطريقة مباشرة، ومع أن المشرع الجزائري يحدد نسبة وطريقة تملك رأس المال بشكل واضح ودقيق، إلا أنه لا يقدم إضافات تتعلق بطبيعة الحقوق التي يمكن تملكها في رأس المال وذلك عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي مثلا الذي قدم تدقيقات خاصة حول هذا الموضوع، إذ بحسبه وجب تقدير المشاركات مقارنة بجملة الحقوق في الأرباح من ناحية، وحقوق التصويت من ناحية أخرى، بما في ذلك شهادات الاستثمار وأسهم الأرباح المفضلة دون الحق في التصويت (25)، وبالتالي فإنه لا ينبغي الأخذ بالاعتبار أسهم الانتفاع، وإنما فقط أسهم الملكية التامة التابعة للشركة المعنية.

وعليه، كان من المتعين على المشرع الجزائري أن يقدم تدقيقات مفصلة حول طبيعة الحقوق المرتبطة بأسهم الشركة التي تكون رأسمالها والذي يتعين امتلاكه بنسبة90 % من جانب الشركة رأس المجمع، وكيفية احتساب هذه النسبة من الأسهم، أسوة بنظيره الفرنسي الذي لم يعتمد على طريقة الحساب تماشيا مع عدد الأسهم المكونة لرأس المال وإنما تماشيا مع طبيعة الحقوق التي ترد على هذه الأسهم والتي وجب أن تتمثل في حقوق الأرباح وحقوق التصويت.

مهما يكن، فإنه من الضروري أن يكون رأس المال مكتتب ومحرر، بمفهوم القانون التجاري [26]، غير أن هناك تساءل مطروح يتعلق بما إذا كان بالإمكان تقييم المشاركة في رأس المال بالاعتماد على رأس المال المكتتب دون الاعتماد عمّا إذا كان محررا من دونه؟ وهو تساءل في غاية الأهمية.

يشترط المشرع الجبائي الجزائري ضرورة أن تملك الشركة الأم لنسبة 90% على الأقل من رأس مال الشركة التابعة "بطريقة مباشرة "وهو ما يعني أن المشرع الجزائري يقصي وبشكل صريح جميع حالات تملك هذه النسبة بشكل غير مباشر، وبعبارة أخرى، فإن الشركة التي يؤول رأسمالها بنسبة 85 % بطريقة مباشرة إلى الشركة الأم، ونسبة 5% بطريقة غير مباشرة بواسطة شركة أخرى هي أيضا تابعة للشركة الأم، لا تكون مؤهلة للخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، حتى وإن كان رأسمالها الاجتماعي مملوكا في مجمله للشركة الأم بنسبة تساوي أو تفوق90%[27].

يختلف بذلك موقف المشرع الجزائري عن نظيره الفرنسي الذي لا يفرق بين ما إذا كان تملك النسبة المقررة قانونا، قد تم بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق وسيط لشركات المجمع [28].

لعل هدف المشرع الجزائري من إطلاق مثل هذه الأحكام يتمثل في تبسيط إجراءات الرقابة الجبائية، وفسح المجال أمام الإدارة الجبائية لتطبيق نظام الدمج الجبائي ضمن شروط واضحة ودقيقة، وبالتالي تفادي التعقيدات التي قد تنجم عن التملك غير المباشر لرأس المال، وكذا عن المشاركات المتقابلة المتداخلة الموجودة عادة داخل المجمعات.

***ثانيا/ عدم جواز امتلاك رأس مال الشركة الأم من طرف الأعضاء:***

تقضي المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بضرورة ألا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم مملوكا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا من طرف الشركات الأعضاء، وهو ما يعني أنه ينجم عن المساهمات المتداخلة والمتقابلة عدم قابلية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

يؤكد ذلك ما ورد في التعليمة الإدارية رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 13 / 04/ 1997 في عرضه لشروط الخضوع للنظام الجبائي الخاص، حيث جاء فيها بأن "امتلاك رأس مال اجتماعي في الشروط السابقة يمنح للشركة صفة العضوية ، وهذا يجرّدها من أهلية الخضوع للنظام الجبائي لمجمع الشركات بصفة شركة أم "

يبدو أن المشرع الجزائري قد استنبط هذا الحكم من نظيره الفرنسي، الذي قرر بدوره توظيف حكم مماثل بموجب نص المادة A 223 من القانون الضريبي العام. والذي أرساه بموجب قانون المالية لسنة 1988[29].

يعبر هذا الشرط عن اتجاه إرادة المشرع إلى تحديد وبشكل دقيق حدود تطبيق نظرية المجمع الجبائي وعلى وجه الخصوص بالنسبة للشركة رأس المجمع، غير أن هذا الحكم يتضمن بعض الخصوصيات التقنية والتي تؤدي إلى حدوث مشاكل عند تطبيقه، لا سيما في الحالات أو الافتراضات التي لا تستكمل فيها الشركة الأم الشروط السابقة إلا بكيفية مؤقتة، لأن المجمعات عادة ما تجري عمليات إعادة الهيكلة التي تؤدي إلى فقدان اكتساب مثل هذا الشرط لاحقا بفعل هذه العملية[30].

يبدو أن المشرع الجزائري يتجه إلى فرض نسبة تملك قصوى مقررة ب 90 % على الأقل من رأس ما ل الشركات التابعة لرأس المجمع، بغرض ترجمة إرادته في الاحتفاظ بتطبيق نظام الدمج الجبائي فقط على المجموعات المرتبطة فيما بينها بروابط اقتصادية متينة دون غيرها من المجمعات الأخرى.
فضلا عن الشروط الخاصة بالشركة الأم، يضع المشرع كذلك حدودا تتعلق بالشركة التابعة.

**الفرع الثاني/ الشروط الخاصة بالشركات التابعة:**

كرّس القانون الضريبي مفهوما خاصا بالشركات التابعة، يختلف عن ذلك الذي تم تكريسه بموجب أحكام القانون التجاري، وذلك بتفضيله الاعتماد على الروابط المتينة بين الأطراف في رأس المال كشرط مسبق لتطبيق النظام الجبائي الخاص بالمجمعات. وهو حل يوفر امتياز تسهيل تطبيق نظام الدمج الجبائي من جهته، ويزيل كل شكل من أشكال الغموض حول نظرية المجمع الجبائي من جهة أخرى.

يتعلق الأمر، بشرطين أساسيين، يتمثل أولهما بضرورة تملك نسبة 90% من رأس مال الشركة التابعة بصفة مباشرة من جانب الشركة الأم بينما يخص الشرط الثاني النتاج الخاصة بالشركة التابعة ذاتها، لقبول عضويتها بالمجمع الجبائي.

**أولا/ تملك نسبة 90 % من رأس مال الشركة التابعة بصفة مباشرة.**

يشكل هذا الشرط قراءة عكسية لما هو عليه الحال بالنسبة للشركة الأم، إذ يتعين لقبول الشركة التابعة في نظام مجمع الشركات أن يكون رأسمالها الاجتماعي مملوكا على الأقل بنسبة 90% من قبل الشركة الأم وبطريقة مباشرة ،وعليه فإن تملك هذه النسبة إذا لم يتم بشكل مباشر، من جانب رأس المجمع، فإن الشركة لا تستفيد من وصف التابعة من الناحية الجبائية رغم أنها توصف كذلك من الناحية القانونية [31].

بهذه الكيفية يمكن تشبيه الشركات التابعة المملوكة بنسبة 90 % وأكثر من رأسمالها كأنها شركات مملوكة بأكملها للشركة الأم، أي بمعنى أن النسبة المتبقية والمقدرة بـ 10 % تعتبر وكأنها أيضا تابعة لملكية الشركة رأس المجمع . وبالتالي اعتبار الشركة التابعة وكأنها شركة فرعية.[32]

مع أن هذا الحل يعبر عن اختيار المشرع لآلية التملك الفعلي، لنسبة هائلة من رأس المال، إلا أن هذه النسبة منتقدة بكونها لا تعمل على تسهيل وتوسيع مجال تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات، وهو ما أدى ببعض الدول إلى اعتماد نسب أقل ارتفاعا كألمانيا التي تشترط نسبة 50% أو بريطانيا التي تشترط نسبة 75% أو الولايات المتحدة الأمريكية 80%، خلافا للمشرع الجزائري وكذا الفرنسي الذي يعتمد أعلى نسبة وهي المقدرة ب 95% مع أن هذا الأخير يجيز أن يتم التملك بشكل غير مباشر [33].

وبغرض ضمان استقرار المجمع الذي وجب أن يتأسس استجابة لضرورات جبائية، أضاف المشرع الفرنسي [34] على خلاف المشرع الجزائري جملة من الإلتزامات الأخرى من بينها وجوب تملك رأس مال الشركة التابعة بشكل دائم طوال سنوات النشاط الخاضعة لنظام الدمج الضريبي. ويتعين بناءا على ذلك الالتزام بتحقيق هذا الشرط حتى ولم تم تعديل رأس المال خلال هذه المدة. وهو ما يسمح بضمان استقرار عملية تملك الأسهم، ويجنب استخدام رأس المال فقط بغرض إدخال شركة ما داخل مجال الربح الجبائي الخاص بالمجمعات.

على هذا الأساس فإن التنازل الكلي أو الجزئي عن أسهم الشركة التابعة من جانب الشركة الأم، وكل عملية من شأنها أن تؤدي إلى عدم الاستمرار في تملك نسبة 90 % من رأسمالها يرتب فورا خروج الشركة التابعة من عضوية المجمع الجبائي[35].

مثل هذه التدقيقات سكت عنها المشرع الجزائري، مما يستدعي تدخل الهيآت العمومية في الجزائر لتدارك هذا النقص، أسوة بما ورد في التشريع الفرنسي الذي يبدو من خلال نصوصه واجتهادات إدارته الجبائية أكثر وضوحا وملائمة

لواقع المجمعات وللهدف من إرساء نظام جبائي خاص بها أكثر اهتماما بمحاولة تجنب عدم الدقة القانونية التي وقع فيها المشرع الجزائري الذي ذهب إلى النص على ضرورة توفر شرط آخر خاص بالشركات التابعة لا نجد له مثيلا لدى نظيره الفرنسي.

***ثانيا/ النتائج الخاصة بالشركة التابعة:***

تقضي المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة على ضرورة توفر شرط خاص بالشركات التابعة التي ترغب في الاستفادة من نظام المجمع الجبائي، والذي يكمن في عدم تسجيل عجز في نتائجها خلال الدورتين الأخيرتين السابقتين على دخولها نظام الدمج الضريبي.

يعني ذلك أن الشركات التي حققت نتائج ايجابية على الأقل خلال الدورتين الأخيرتين هي وحدها التي يمكنها الاستفادة من النظام الجبائي لمجمع الشركات وهو ما يبين اتجاه رغبة المشرع الجزائري في الاحتفاظ بتطبيق النظام المميز على المجمعات الحقيقية التي تستجيب للشروط الاقتصادية وليس تلك التي لا تهدف سوى إلى الاستفادة من نظام الدمج الضريبي لما يتضمنه من مزايا.

وعليه، فإن المشرع الجزائري بإدراجه هذا الشرط الذي لا نجد له مثيلا في التشريع الفرنسي يكون قد أغلق الباب في وجه الشركات التي تمنى نتائجها بخسائر متتالية، وترغب في الانضمام إلى المجمع بقصد ترحيل خسائرها وإدماجها ضمن نتائج المجوعة. فإذا كان النظام الجبائي لمجمع الشركات يعتمد أساسا على خلق وتوفير الاقتصاد في الضريبة على أرباح الشركات الناجمة من الموازنة الفورية للنتائج الإيجابية والسلبية لأعضاء المجمع، فإن هذه الموازنة تمثل امتيازا بالنسبة للشركات التي تحقق خسائر في نتائج نشاطاتها خلال فترة تطبيق هذا النظام وعليه فإنه من غير المعقول أن يوفر تطبيق هذا النظام امتيازا مزدوجا لهذه الشركات، خاصة إذا كان هذا الأخير غير مبرر سوى بمحاولة الاستفادة من المزايا الضريبية التي يوفرها النظام.

تنص التعليمة الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب على أنه "إذا حققت الشركات التابعة بعد انضمامها للمجمع عجزين متتالين، تصبح خارج مجال النظام الجبائي لمجمع الشركات" ويعني ذلك أن الشرط الذي كرسه المشرع الجزائري المتعلق بعدم جواز تحقيق عجزين متتالين يجد تطبيقه عند طلب الدخول للمجمع وكذا بعد دخول الشركة ليستمر في الزمن لمدة 04 سنوات غير قابلة للتراجع عنها [36].

ولأجل ذلك فإنه ينبغي على المصالح الجبائية المختصة أن تراقب ليس فقط حدود تملك رأس مال الشركة التابعة وإنما أيضا نتائج استغلالها قبل تطبيق أحكام الدمج الجبائي وأثنائه.

غير أنه يبدو من غير المنطقي لجوء الإدارة الجبائية الجزائرية إلى إقصاء الشركات التابعة من عضوية المجمع الجبائي للشركات بمجرد أنها حققت عجزين متتاليين خاصة إذا كان تحقيق هذه النتائج السلبية قد تم أثناء فترة تطبيق نظام الدمج الضريبي.

وإذا كانت التعليمة الإدارة الصادرة في 1997/04/13 قد اتجهت إلى إطلاق هذا الحكم، فإنها مع ذلك لم تقدم المبررات الكافية التي جعلتها تلجأ إلى تفسير نص المادة 138 مكرر بشكل موسع وبهذه الكيفية.

ومع ذلك ظل هذا الحكم ساري المفعول منذ صدور النص سنة 1997 إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2008 أين عدل المشرع الجزائري من موقفه الرامي إلى تضييق مجال تطبيق النظام

الخاص بمجمع الشركات، إذ ألغت المادة 07 من القانون رقم 12/07 [37] الشرط المتعلق بضرورة عدم تحقيق الشركات التابعة لعجزين متتالين قبل خضوعها لنظام الميزانية الموحدة.

يبرهن بذلك المشرع الجزائري على إضفاءه لنوع من المرونة والتسهيل المتعلق بشرط تطبيق نظام مجمع الشركات، كما يبرهن أيضا إلى اتجاه إرادته إلى تشجيع تطبيق هذا النظام الجبائي الخاص وجعله نظاما ذو جاذبية بالنسبة للمؤسسات.

ومع أن المشرع أبقى على الشرط المتعلق بفقدان الحق في الاستفادة من أحكام هذا النظام الخاص، إذا ما استمرت الشركة التابعة في تحقيق عجز لمدة دورتين متتاليتين خلال تطبيق النظام عليها، وهو ما يرتب إقصاءها آليا، إلا أنه يمكن القول بأن هذا التعديل في حد ذاته يعتبر خطوة هامة يخطوها المشرع في سبيل إقرار نظام ذو تطبيق سهل ومبسط.

**خاتمـة**

عموم القول أن تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يخضع إلى جملة من الشروط، يمكن تقسيمها إلى شروط عامة تتعلق أساسا بطبيعة نشاط وشكل الشركات التي تستفيد من النظام، وشروط خاصة منها ما يتعلق بالشركة الأم ومنها ما يتعلق بالشركات التابعة لها. فإذا ما توفرت هذه الشروط جميعا، جاز للمجمع اختيار الخضوع لهذا النظام المميز، بعد دراسة هذا الخيار، ومقارنته مع الخضوع إلى الأحكام والقواعد العامة الضريبية، وذلك بجدية وبعناية، فإذا ما استقر الرأي على خيار الخضوع للنظام الخاص بدلا من النظام العام لما يتضمنه الأول من مزايا ضريبية، فإنه يتعين على الشركة الأم أن تلتزم بتقديم رسالة طلب ممضاة من طرف كل من المدير العام للشركة ورئيس مجلس إدارتها أو رئيس مجلس المراقبة، يتضمن بيانات[38] أهمها قبول أغلبية أعضاء المجلس، وبسبب النشأة والمقر الاجتماعي والرقم الجبائي للشركة الأم إضافة إلى رقم المادة، مرفقة برسالة قبول كل شركة تابعة ممضاة من قبل المدير العام للشركة الفرعية ورئيس مجلسها الرقابي، ويتم بذلك إبلاغ الإدارة الجبائية بطلب الخضوع لنظام الدمج الضريبي قبل بداية أول نشاط يعتزم تطبيق هذا النظام عليه، ومن خلال كل ما تقدم يخضع المجمع الجبائي إلى أحكام النظام الضريبي الخاص لمدة 04 سنوات غير قابلة للمراجعة.

وإذا كان تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات مرهون بتوفر جملة من الشروط فان ذلك دليل على حذر المشرع الجزائري باتجاه هذه الهياكل ويظهر حذره خاصة عندما يقرر إقصاء جميع أنماط الشركات المعروفة في القانون التجاري من الانتماء إلى المجمع باستثناء شركات الأسهم، كما يظهر حذره بوضعه معايير لا تتعلق فقط بشكل الشركة وإنما أيضا بطبيعة نشاطها، فهو يعفي الشركات التي تنشط في مجال البترول ومشتقاته من تأسيس مجمعات بالمفهوم الجبائي.

وفضلا على ذلك فان المشرع وبغرض السماح بتطبيق النظام الخاص فانه لا يشترط فحسب نسبة تملك عالية من رأس مال الشركات التابعة للأم تقدر على الأقل ب 90 % وإنما وجب أن يكون هذا التملك بشكل مباشر، كما لا يقبل المشرع المشاركات المتقابلة والمتداخلة بين أعضاء المجمع وهي كلها شروط تدلل على رغبة المشرع في جعل نظام الدمج الجبائي نظاما ضيقا إلى أبعد الحدود، بل ويعتبر في الجزائر نظاما تجريبيا.

ومع التأكيد على جواز القول وأحقية المشرع في ذلك لأنه يبدي حرصه على عدم تمديده ليشمل فقط المجمعات ذات الطابع الحقيقي لا الوهمي وذلك من خلال فرضه شروط تغلق باب مناورات ومحاولات تكوين مجمعات وهمية فقط للاستفادة من مزايا النظام الجبائي الخاص ، إلا أنه ومن زاوية أخرى يمكن القول أن المشرع يبدي تشددا غير مقبول، لأن كبح تطبيق النظام سيؤدي إلى ضرورة تطبيق القواعد الضريبة العامة على المجمعات التي لا تستوفي بعض هذه الشروط وهو ما لا يتناسب أبدا مع خصوصياتها بل ويناقض مبادئ العدالة الضريبية التي تقضي بضرورة تفادي مشكلة الازدواج الضريبي وتطبيق مبدأ الحياد الجبائي.

وعليه، وتحقيقا للتوازن المطلوب بين مصالح المجمعات من ناحية ومصالح الإدارة الضريبية من ناحية أخرى نوصي بضرورة تدخل المشرع لتعديل الأحكام الخاصة بشروط تطبيق النظام الجبائي المتعلق بالمجمعات، وذلك كأن يعمد مثلا إلى تخفيض المشاركة في رأس المال وجعلها مباشرة أو غير مباشرة وفتح المجال لجميع أشكال الشركات الأخرى المعروفة لتكوين مجمعات بالمفهوم الجبائي مهما كانت طبيعة نشاطها بما يحقق المصالح الاقتصادية للمجمعات التي تسعى إلى تحقيق اقتصاد ضريبي، وبما يحفظ ويضمن عدم إفلاتها من الضريبة من جهة أخرى وهو الحل الذي برز حديثا مع تعاظم إنشاء المجمعات وتفاقم أدوارها الاقتصادية. وهو ما من شانه أن يحقق توازنا بين مصالح الخزينة العمومية من جهة ومصالح مجمعات الشركات من جهة أخرى.

**الهوامـش**

**1**- أنظر المواد:13، 14، 15، 18، 19، 24، و 36 من قانون المالية لسنة 1997 وكذا المواد 138-3، 138 مكرر، 142-1، 169-3، 173-3، 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 347 من قانون التسجيل.

**2** -خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعية والمعنوية )، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص179.

**3**- LEFEBVRE(francis) : L'integration Fiscal, 4eme édition Paris 1994 n° 20 p 15.

**4**-SERLOOTEN ( PATRICK)= Droit Fiscal des affaires , 7 eme édition Paris 2008 n° 465 p 319 .

**5**-Idem. Voir également : Molitor (roger) : le Régime Fiscal des Sociétés mères et filiale « schachtel privileg » Bibliothèque CUJAS . études fiscales 1-4 ; p 11.

**6**-CHARLOT (Nicole) : la fiscalité des Groupe de Sociétés. Thèse de doctorat, Marseille III -1995. P08. voir également : cozian (maurice ) : L'administration et le réalisme du droit fiscal, droit fiscale 1980 n° 41 et suiv.

**7**-لا يعترف المشرع التجاري الجزائري صراحة بنظرية مجمع الشركات، بدليل أنه لم تتضمن أحكامه تعريفا لهذه النظرية، ومع أنه يورد بعض الأحكام التي تعرف الشركة التابعة،وذلك من خلال المواد 719 وما يليها من ذات القانون المعدل بالأمر 96-27 المؤرخ في 1996/12/09.

**8**-GUYON (YVES)= Droit Des Affaires.Tome I . ED .Economica. paris 1990.p 581.
-PARIENTE ( Maggy) : les Groupes de sociètè. LGDJ .PARIS 1962 P 09 et suiv.

**9**-SERLOOTEN(PATRICK ) : OP. cit n ° 485 p 319.

**10**-تطبق معظم دول الاتحاد الأوروبي، نظام الدمج الضريبي الخاص بمجمع الشركات ولا سيما فرنسا، وألمانيا، وايطاليا، وغيرها. كما يطبق هذا النظام أيضا في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية أنظر:

Charlot (n) :c op cit p 09

**11**–أنظر التعليمة الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب تحت رقم:97 /DLF/CF/ 07/Mf/D.G الصادرة بتاريخ 13 /1997/04 والمتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

**12**–نفس المرجع السابق، انظر كذلك، خلاصي رضا، مرجع سابق ص 181.

**13**–نظم المشرع الجزائري هذا النوع من الشركات بموجب المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ في 1993/04/25، المواد 795 مكرر 1 إلى 795 مكرر 05.

راجع حول هذا الموضوع: بن زارع ر ابح. شركات المحاصة– رسالة ماجستير ، جامعة عنابة سنة 2000.

**14**–المرجع السابق.

**15**–أنظر المرسوم التشريعي رقم 93–10 المؤرخ في 1993/05/23،المتعلقة ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم بالأمر رقم 96–10 المؤرخ في 1996/10/10، والقانون رقم 04/03 المؤرخ في 2003/02/17.

**16**–أنظر المادة 729 وما يليها من الأمر رقم 96–27 المؤرخ في 1996/12/09 المعدل للقانون التجاري الجزائري.

أنظر كذلك:

-BEZARD (P). DABIN (L) . ECHARD (J –F) ,JADAUD (B) , SAYAG (A) :les Groupes de sociétés .(une politique législative ) ed. Litec. Coll 1975 p 252.
-LEFEBVRE ( Francis ) : les Groupes de sociétés (2005.2006 )ED . Francis lefebvre n° 7650.p 562.

**17**–أنظر المادة 223A من القانون الضريبي الفرنسي المحدثة بموجب المادة 68 من القانون رقم87–1060 المؤرخ في 1987/12/30 المتضمن قانون المالية الفرنسي لسنة 1988.

أنظر كذلك:

-OUDE NOT : Fiscalité Approfondie des sociétés litec Edition 2001 n° 1150 et suiv
-LEFEBVRE (F) : L'integration fiscal opcit n° 71. p29.
-MORGENSTERN (PATRICK): L'integration fiscal.8$^{eme}$ édition collection pratiques d'experts (2008-2009)p 61.

**18-**INSTRUCTION Administrative du 09/05/1988. B.O.D.G .I. ; 4 H-9-88 .
- OUDE NOT(PH) : Fiscalité Approfondie des sociétés OPCIT n °1140.
-INSTRUCTION Administrative du 23/07/1992.B.O.D.G.I ;4H-10-92 N : 116 à 130

**19**–أنظر المادة 459 من القانون التجاري الجزائري التي تقضي بأنه لا تكتسب الشركة الشخصية المعنوية إلا من تاريخ قيدها بالسجل التجاري. أنظر كذلك:

-Document Administrative D.G.I.4H -66 12,14,du 12/07/1997
- Document Administrative D.G.I.4H -66 11,5,du 12/07/1997

**20** –أنظر القانون رقم 86/14، المؤرخ في 1986/08/19،المتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب المعدل والمتمم و لاسيما المواد 39، 46، 55 منه.

**21**–أنظر المرسوم التنفيذي رقم 02–303، المؤرخ في 2002/09/28، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91، 60 المؤرخ في 1991/02/23، المعدل والمتمم والمحدد لتنظيم وصلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وانظر كذلك التعليمة الإدارية رقم 01، المؤرخة في 2003/03/05، المتضمنة تحديد كيفيات تحويل الاختصاص إلى مديرية كبريات الشركات، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

**22-**GASTINEAU : La Fiscalité des Groupes de sociétés (l'integration Fiscale ) opcit N=° 22 p 15.
-Rèponse ministrielle. INSCHAUSE : JOAN , Q 26/12/1988 P 3854 N° 5167.

**23-**IDEM

**24-** الأمر رقم 95–25 المؤرخ في 1995/09/25، الخاص بتسيير رؤوس أموال الدولة المتاجر بها.

**25-** أنظر المادة A 223 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

أنظر كذلك:

-Article 46-Quater-oz f de l'annexe III du CGI Français Relative à l'application des dispositions de l'article 223 A du code Général des impots.
-LEFEBVRE (F) : les Groupes , Mémontos .(2005-2006). Op cit n° 7656 et 7657 p 563.

**26-** أنظر المواد 596 وما بعدها من القانون التجاري الجزائري المعدل بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في1993/04/25.

**27-** التعليمة الإدارية رقم 97/07، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 1997/04/13.

**28-**OUDENOT (Ph) : OP cit n ° 1150.
-Le Febvre (f) OP cit n° 7650 p 562.
-MOR GENSTERN (P) : N° 171 P 99

**29-** أنظر المادة A 223 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

**30**-CHARLOT (N ) : OP cit p 341.

**31-** خلاصي رضا. مرجع سابق ص: 182.

**32-**Instruction Administrative du 09/05/1988 . B ODGI 4 H -9-88.17 et 19.
**33**-IDEM.
-CHARLOT (N ) : OP cit p 319.
**34-** MOR GENSTERN (P) OP cit p 19

**35-** أنظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**36-** نفس المرجع السابق.

**37-**أنظر المادة 07 من القانون رقم 12/07 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

**38-**أنظر التعليمة الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 1997/04/13 السابق ذكرها.